



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01-04-2025

Αριθμός απόφασης: 528

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Τ.Κ. : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url: www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 04-12-2024 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** του **του**, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Συκεών Θεσσαλονίκης, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. /05-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν.2961/2001, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04-12-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ. /05-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν.2961/2001 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 14.000€ πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας ύψους 7.000,00€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 21.000,00€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από 05-11-2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου Ν. 2961/2001 του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ. 767/08-07-2024 εντολής του Προϊσταμένου του.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ.πρωτ. /06-06-2024 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης η με αρ. καταχώρησης /16-01-2023 δήλωση Φόρου Δωρεάς που υποβλήθηκε μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής my property με συμβαλλόμενα μέρη τη, ΑΦΜ, τέκνο του προσφεύγοντος, (δωρήτρια) και τον προσφεύγοντα (δωρεοδόχο), προκειμένου να ελεγχθεί τυχόν υποκρυπτόμενη δωρεά σε δυσμενέστερη φορολογική κλίμακα.

Ειδικότερα, ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, υποβλήθηκαν στις 15-01-2023, μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής my property, οι με αρ. καταχώρησης, και δηλώσεις φόρου γονικής παροχής, με συμβαλλόμενα μέρη τη μητέρα της και πρώην σύζυγο του προσφεύγοντος,, ΑΦΜ, ως παρέχουσα, και ως αποδέκτη της παροχής την κόρη, ΑΦΜ Αντικείμενο των εν λόγω δηλώσεων ήταν η γονική παροχή με τραπεζική μεταφορά χρηματικών ποσών ύψους 15.000,00€ στις 30-06-2022, 15.000,00€ στις 01-07-2022 και 5.000,00€ στις 04-07-2022 αντίστοιχα.

Εν συνεχεία, στις 16-01-2023, υποβλήθηκαν μέσω της ίδιας ηλεκτρονικής εφαρμογής, οι με αρ. καταχώρησης, και δηλώσεις φόρου δωρεάς, με συμβαλλόμενα μέρη τη, ΑΦΜ, ως δωρήτρια και τον προσφεύγοντα ως δωρεοδόχο. Αντικείμενο των δηλώσεων φόρου δωρεάς ήταν η δωρεά με τραπεζική μεταφορά χρηματικών ποσών ύψους 15.000,00€ στις 30-06-2022, 15.000,00€ στις 01-07-2022 και 5.000,00€ στις 04-07-2022 αντίστοιχα.

Ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης έκρινε ότι με σειρά διευθετήσεων και με σκοπό την καταστράτηγηση των φορολογικών διατάξεων και την αποφυγή της φορολόγησης, ο προσφεύγων απέκτησε με χαριστική αιτία συνολικό ποσό 35.000,00€, με φορολογικό πλεονέκτημα, καθώς από την εκκαθάριση των δηλώσεων φόρου δωρεάς με δωρήτρια την κόρη του δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, ενώ υποκρύπτεται δωρεά από την πρώην σύζυγό του, για την οποία αναλογεί φόρος ύψους 14.000,00€ (35.000,00€ X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2961/2001.

Για την διαπίστωση του ελέγχου, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. /11-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση και ο Προσωρινός

διορθωτικός προσδιορισμός Φόρου Δωρεάς, προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/30-10-2024 υπόμνημα με τις απόψεις του που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1.Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Οι σχέσεις με την πρώην σύζυγό του υπήρξαν αγεφύρωτες και δη εχθρικές, ώστε ποτέ δεν θα του παρείχε οικονομική βοήθεια. Είναι σε διάσταση από το 1995 και ο γάμος τους λύθηκε με την υπ'αριθμ./1999 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Καβάλας. Η κόρη του είναι πράγματι το πρόσωπο που παρείχε στον προσφεύγοντα οικονομική βοήθεια. Επιπλέον, η πρώην σύζυγός του, με το από 22-11-2024 αίτημά της προς το ΚΕΦΟΚ Θεσσαλονίκης, υπέβαλε αίτημα ανάκλησης των δηλώσεων γονικής παροχής προς την κόρη της, ενώ η δωρεά των χρηματικών ποσών προς τον προσφεύγοντα παραμένει ισχυρή.

2.Έλλειψη σαφούς, ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας. Το γεγονός της αυθημερόν μεταφοράς των χρηματικών ποσών συνιστά απλή ένδειξη και όχι απόδειξη. Δεν αναφέρονται άλλα πραγματικά περιστατικά.

3.Μη νόμιμα εφαρμόζεται η Ε.2077/20-10-2022 για συναλλαγές προ της δημοσίευσής της στις 21-10-2022. Μη νόμιμα καθορίζονται στοιχεία της φορολογικής ενοχής, το πρώτον με κανονιστική πράξη της διοίκησης, αναδρομικά.

4.Παραβιάζονται οι αρχές της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης, της επιείκειας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη και της διακριτικής ευχέρειας της διοίκησης.

Ως προς τους τρεις πρώτους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ :«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί..»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ΚΦΔ : «2. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.6 του ΚΦΔ : «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).....*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « *1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου*».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ΚΦΔ :«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου..»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν.2961/2001, όπως ίσχυαν κατά το ελεγχόμενο έτος :

«Άρθρο 1. Επιβολή φόρου 1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2.Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.

Άρθρο 34. Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής

Α. Κτήση αιτία δωρεάς

1.Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι:

α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο...

3.Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας, που γίνεται εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1....

Άρθρο 38. Υποκείμενο φόρου

1.Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο....

Άρθρο 39. Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης...

Άρθρο 44. Υπολογισμός του φόρου: 1. Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων και απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.

Από τον φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές και γονικές παροχές, που συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31, και β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές και γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.

Ειδικά η γονική παροχή ή η δωρεά προς τα πρόσωπα που υπάγονται στην Α' κατηγορία της παρ. 1 του άρθρου 29 οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου, καθώς και η γονική παροχή ή η δωρεά χρηματικών ποσών προς τα ως άνω πρόσωπα, η οποία διενεργείται με μεταφορά χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, υπόκεινται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), μετά την αφαίρεση εφάπαξ αφορολογήτου ποσού οκτακοσίων χιλιάδων (800.000) ευρώ. Οι δωρεές και γονικές παροχές του προηγούμενου εδαφίου δεν συνυπολογίζονται στην αιτία θανάτου κτήση περιουσίας μεταξύ των αυτών προσώπων.

2. Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών, πλην των προβλεπομένων στην παρ. 1, υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία και με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Γ' κατηγορία.

Άρθρο 29. Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες

1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α', Β' και Γ'. Στην Α' κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. Στη Β' κατηγορία υπάγονται: α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών, β) οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητρίες, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές). Στη Γ' κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός.

Σε περίπτωση υιοθεσίας, η κατάταξη στην οικεία κατηγορία του υιοθετηθέντος ή των συγγενών αυτού έναντι του υιοθετήσαντος ή των συγγενών αυτού γίνεται με βάση τη συγγενική σχέση που προκύπτει κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Κατ' εξαίρεση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί, για τον υπολογισμό του φόρου, να μην λάβει υπόψη το βαθμό συγγένειας που προκύπτει από την υιοθεσία, αν διαπιστώσει ότι αυτή έγινε για να καταστρατηγηθούν οι διατάξεις του παρόντος.

Σε περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομίας, ο φόρος υπολογίζεται στο σύνολο της αξίας της, με βάση τους συντελεστές της Γ' κατηγορίας του άρθρου αυτού, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 101 για νέα εκκαθάριση του φόρου..»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39 του ΚΦΔ Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων : «1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμώμενων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2. Για τους σκοπούς της παρ. 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παρ. 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς

διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις:

- α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της,
 - β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,
 - γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,
 - δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,
 - ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,
 - στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.
4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παρ. 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2167/13-09-2019 Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 παρ. 5 και 56 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), και του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013) «.....**Γ. ΑΡΘΡΟ 38 ΤΟΥ Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ΟΠΩΣ ΙΣΧΥΟΥΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 13 ΤΟΥ Ν. 4607/2019 - ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4607/2019 τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), προκειμένου να εναρμονιστεί με το άρθρο 6 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε. για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Με τις νέες διατάξεις διατηρείται η συστηματική ένταξη της διάταξης του άρθρου 38 στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προς τον σκοπό της γενικής εφαρμογής της σε όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι ο σκοπός της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (σχετική η παράγραφος 3 του Προοιμίου αυτής) είναι η θέσπιση ενός ελάχιστου επιπέδου προστασίας στο εθνικό δίκαιο και επομένως τα κράτη - μέλη έχουν τη δυνατότητα αυστηρότερων ή και ευρύτερων ρυθμίσεων.

2. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 13 του ν. 4607/2019, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ΚΦΔ οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις. Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ, όπως αναφέρεται και στο προοίμιο της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (παράγραφος 11), έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, γεγονός που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2077/20-10-2022 (που δημοσιεύτηκε στις 21-10-2022) Παροχή οδηγιών για τη φορολόγηση των γονικών παροχών και δωρεών προς τα πρόσωπα της Α' κατηγορίας του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών με την καθιέρωση αφορολόγητου ποσού 800.000 ευρώ (άρθρο πεντηκοστό έκτο του ν. 4839/2021 (Α' 181), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 175 του ν. 4972/2022 (Α'181)) : «.....**Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ** Η εγκύκλιος αφορά φυσικά πρόσωπα που υπάγονται στην Α' κατηγορία του Κώδικα φορολογίας

κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών και συμβάλλονται με την ιδιότητα του γονέα ή δωρητή και του τέκνου ή δωρεοδόχου, και τις Δ.Ο.Υ.

Παρέχουμε διευκρινίσεις και οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του πεντηκοστού έκτου άρθρου του ν. 4839/2021 (Α'181), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 175 του ν. 4972/2022 (Α'181) σχετικά με τη φορολογία των γονικών παροχών και δωρεών, που αφορά την αύξηση αφορολόγητου ποσού γονικών παροχών και δωρεών περιουσιακών στοιχείων και χρηματικών ποσών (τροποποίηση του άρθρου 44 του ν.2961/2001).

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του πεντηκοστού έκτου άρθρου του ν. 4839/2021 τροποποιήθηκε το άρθρο 44 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001 (Α'266), εφεξής Κώδικας, και καθιερώθηκε αφορολόγητο όριο 800.000 ευρώ για γονικές παροχές και δωρεές με δικαιούχους πρόσωπα της Α' κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 29 που πραγματοποιούνται από 1-10-2021. Δηλαδή το ποσό των 800.000 ευρώ υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με μηδενικό συντελεστή και δεν αποτελεί απαλλασσόμενο ποσό. Εφόσον η φορολογητέα αξία του περιουσιακού στοιχείου το οποίο αφορά η γονική παροχή ή που δωρίζεται υπερβαίνει τις 800.000 ευρώ, επιβάλλεται φόρος με ενιαίο συντελεστή 10% για την υπερβάλλουσα αξία, μετά την αφαίρεση του αφορολόγητου ποσού.

2. Η διάταξη εφαρμόζεται στις γονικές παροχές και δωρεές οποιασδήποτε φύσεως περιουσίας (κινητής, ακίνητης, απαίτησης) με δωρεοδόχους μόνο τα πρόσωπα της Α' κατηγορίας (σύζυγο, μέρος συμφώνου συμβίωσης, τέκνα, εγγόνια και γονείς) και στις χρηματικές γονικές παροχές ή χρηματικές δωρεές προς τα ανωτέρω πρόσωπα, εφόσον αυτές αποδεικνύονται με μεταφορά χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων.....

5.13. Στις περιπτώσεις διαδοχικών δωρεών μεταξύ προσώπων της Α' κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 29, με συνέπεια εν τέλει να λαμβάνει χώρα δωρεά μεταξύ προσώπων που δεν ανήκουν στην κατηγορία αυτή (π.χ. δωρεά από τέκνο σε γονέα και εν συνεχεία δωρεά από αυτόν τον γονέα σε άλλο τέκνο), διερευνώνται οι πραγματικές συνθήκες και η σκοπιμότητα των δωρεών αυτών, καθώς και το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε μεταξύ αυτών, για να διαπιστωθεί αν τίθεται θέμα καταστρατήγησης των υπόψη διατάξεων. Δεδομένου ότι το βάρος απόδειξης της καταστρατήγησης φέρει η φορολογική διοίκηση, είναι αναγκαίο κατά τους σχετικούς ελέγχους να θεμελιώνεται από τα στοιχεία και τις περιστάσεις, ότι ο τελικά ωφελούμενος από τις διαδοχικές δωρεές είναι πρόσωπο που δεν ανήκει στην Α' κατηγορία δικαιούχων και ότι οι διαδοχικές δωρεές έχουν γίνει προς το σκοπό αυτό.

Συναφώς, κρίσιμο είναι το χρονικό διάστημα που έχει μεσολαβήσει μεταξύ των διαδοχικών δωρεών. Εάν αυτό είναι σύντομο, ενδεικτικά όχι μεγαλύτερο των έξι μηνών, προκύπτει ισχυρή ένδειξη ότι, κατ' αρχήν, οι διαδοχικές δωρεές έχουν γίνει προς το σκοπό αυτό και, εφόσον ο σκοπός καταστρατήγησης τεκμηριώνεται και από τα υπόλοιπα στοιχεία και πραγματικά περιστατικά, επιβάλλεται σε βάρος του τελευταίου (πραγματικού) δωρεοδόχου φόρος δωρεών, ως η δωρεά να είχε πραγματοποιηθεί απευθείας από τον πραγματικό δωρητή προς τον τελικό δικαιούχο αυτής.

Αντιστρόφως, εάν μεσολαβεί ικανό χρονικό διάστημα μεταξύ των ως άνω διαδοχικών δωρεών, ενδεικτικά εάν εκτείνεται πέραν του εξαμήνου συνάγεται καταρχήν ότι οι διαδοχικές δωρεές δεν έχουν γίνει με σκοπό καταστρατήγησης των σχετικών διατάξεων, εκτός εάν η ελεγκτική αρχή τεκμηριώσει με συγκεκριμένα στοιχεία την καταστρατήγηση αυτών.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων, απέκτησε με χαριστική αιτία συνολικό ποσό 35.000,00€ με τρεις τραπεζικές μεταφορές εντός του έτους 2022, ήτοι στις 30-06-2022 ποσό 15.000,00€, στις 01-07-2022 ποσό 15.000,00€ και στις 04-07-2022 ποσό 5.000,00€ μεταφέρθηκαν από τον τραπεζικό λογαριασμό της κόρης του Στις ίδιες ημερομηνίες, αυθημερόν, είχαν προηγηθεί μεταφορές στον τραπεζικό λογαριασμό της , ισόποσων χρηματικών ποσών, από τον τραπεζικό λογαριασμό της μητέρας Υποβλήθηκαν δηλώσεις φόρου γονικής παροχής και δωρεάς στις 15-01-2023 και στις 16-01-2023 αντίστοιχα, από την εκκαθάριση των οποίων δεν προέκυψαν φόροι για καταβολή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις του Ν.2961/2001. Ως εκ τούτου, ο προσφεύγων απέκτησε τα ανωτέρω χρηματικά ποσά με σειρά διευθετήσεων, ήτοι με διαδοχικές τραπεζικές μεταφορές από τον τραπεζικό λογαριασμό της μητέρας και πρώην συζύγου του στον τραπεζικό λογαριασμό της κόρης και εν συνεχεία, αυθημερόν, στον δικό του τραπεζικό λογαριασμό, αποσκοπώντας και επιτυγχάνοντας, με αυτόν τον τρόπο, το φορολογικό πλεονέκτημα που ματαίωσε τη βεβαίωση φόρου για την αιτία δωρεάς κτήση χρηματικών ποσών, ενώ αν οι τραπεζικές συναλλαγές διενεργούνταν απευθείας από τον τραπεζικό λογαριασμό της πρώην συζύγου του, θα προέκυπτε φόρος δωρεάς, καθώς ο προσφεύγων θα υπαγόταν στην Γ κατηγορία - φορολογική κλίμακα ως εξωτικός. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά γεγονότα υποβολής διαδοχικών δηλώσεων φόρου γονικής παροχής και δωρεάς από πρόσωπα του οικογενειακού περιβάλλοντος του προσφεύγοντος, καθώς και των αυθημερόν διαδοχικών τραπεζικών συναλλαγών που ουσιαστικά ακυρώνουν άμεσα τις συναλλαγές γονικής παροχής, ορθά και αιτιολογημένα η φορολογική αρχή έκρινε ότι έλαβε χώρα διευθέτηση με σκοπό την αποφυγή της φορολόγησης με τον φορολογικό συντελεστή που προβλέπεται για την Γ κατηγορία - φορολογική κλίμακα.

Επειδή, αντίθετα, ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι σχέσεις που τηρούσε με την πρώην σύζυγό του και οι συνεχείς τους διενέξεις δεν θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε τέτοιου είδους συμφωνία-μη γνήσια διευθέτηση, ισχυρισμός που δεν αποδεικνύεται και δεν επαρκεί για να αναιρέσει το πραγματικό γεγονός της μεταφοράς σε τρεις διαφορετικές ημερομηνίες, ήτοι στις 30-06-2022, στις 01-07-2022 και στις 04-07-2022 χρηματικών ποσών ύψους 15.000,00€, 15.000,00€ και 5.000,00€ αντίστοιχα, αρχικά από τον τραπεζικό λογαριασμό της πρώην συζύγου του στον τραπεζικό λογαριασμό της κόρης του και αυθημερόν, στις ίδιες ημερομηνίες, από τον τραπεζικό λογαριασμό της κόρης του στον τραπεζικό του λογαριασμό. Με βάση το πραγματικό αυτό γεγονός, δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός ότι, ενώ τα χρηματικά ποσά δόθηκαν στην κόρη για οικονομική ενίσχυση της ίδιας, εν συνεχεία, άμεσα και αυθημερόν αποφάσισε η τελευταία να δωρίσει τα χρηματικά ποσά που της παρείχε η μητέρα της, στον πατέρα της. Εξάλλου, δεν προκύπτει για ποιον άλλο σκοπό -πέραν της διευθέτησης- διενεργήθηκαν οι μεταφορές χρηματικών ποσών από τη μητέρα προς την κόρη. Σχετικά, ο προσφεύγων προσκομίζει την από 29-10-2024 υπεύθυνη δήλωση της , η οποία δηλώνει ότι η γονική παροχή έγινε με σκοπό τη μετεγκατάσταση στο εξωτερικό που τελικά ματαιώθηκε. Επιπλέον, η δηλώνει ότι τα ποσά που δώρισε στον πατέρα της προκύπτουν από διαθέσιμο κεφάλαιο που είχε αποταμιεύσει εκτός τραπεζής, αντίθετα προς το πραγματικό γεγονός της τραπεζικής μεταφοράς και ενώ δεν προκύπτει κατάθεση του διαθέσιμου κεφαλαίου στην τράπεζα με τον σκοπό της τραπεζικής μεταφοράς. Άλλωστε, οι τυχόν διενέξεις του προσφεύγοντος με την πρώην σύζυγό του δεν αποκλείουν την δωρεά σε αυτόν χρηματικών ποσών, βάσει άλλων συμφωνιών και οικονομικών σχέσεων μεταξύ τους που δεν είναι δυνατόν να είναι γνωστές στη φορολογική αρχή. Περαιτέρω, το αίτημα ανάκλησης των δηλώσεων φόρου γονικής παροχής που υποβλήθηκε στις 22-11-2024, ήτοι μετά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, κατόπιν ελέγχου, δεν μεταβάλλει

το αποτέλεσμα του ελέγχου, ενώ, επιπλέον, δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης αν έγινε δεκτό το αίτημα ανάκλησης από τη φορολογική αρχή.

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση για το άρθρο 38 του Ν. 4174/2013 Γενικός Κανόνας Απαγόρευσης Καταχρήσεων : «*Με την παράγραφο 1 του άρθρου 38 εισάγεται για πρώτη φορά στο Ελληνικό φορολογικό δίκαιο, γενικός κανόνας κατά της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής με καταχρηστική χρήση της νομοθεσίας, προκειμένου να μην καταλύεται από τους φορολογούμενους το πνεύμα της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικότερα ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή ρύθμιση ή η τεχνητή σειρά ρυθμίσεων που έχει δρομολογηθεί με βασικό σκοπό την αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Διευκρινίζεται δε ότι οι εν λόγω ρυθμίσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, βάσει των χαρακτηριστικών της οικονομικής τους υπόστασης...*». Συνεπώς, η απαγόρευση καταχρήσεων και η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να υπολογίζει τη φορολογική υποχρέωση βάσει των διατάξεων που εφαρμόζονται με απουσία της διευθέτησης, προβλέπονται νομοθετικά ήδη με τη θέση σε ισχύ του Ν.4174/2013 από 01/01/2014, αντίθετα προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι καθορίζονται στοιχεία της φορολογικής ενοχής, το πρώτον με κανονιστική πράξη της διοίκησης, αναδρομικά. Επιπλέον, αντίθετα με όσα επικαλείται ο προσφεύγων, με την Ε.2077/20-10-2022 δεν ρυθμίζεται για πρώτη φορά ο έλεγχος καταστρατήγησης των διατάξεων φορολόγησης, αλλά δίδονται οδηγίες για τη φορολόγηση γονικών παροχών μετά την τροποποίηση του άρθρου 44 Ν.2961/2001 με το άρθρο 56 Ν.4839/2021 και για τη διερεύνηση καταστρατήγησης των σχετικών διατάξεων ενόψει της καθιέρωσης αφορολόγητου ποσού 800.000 ευρώ προς τα πρόσωπα της Α' κατηγορίας του Κώδικα φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών

και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, για την επιβολή του προστίμου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 58 του Ν.4987/2022, όπως ίσχυε κατά το ελεγχόμενο έτος. Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, ως προς τη νομική βάση επιβολής του εν λόγω προστίμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 04-12-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:..... και την **επικύρωση** της υπ'αριθμ. /05-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν.2961/2001, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση :

Υπ'αριθμ. /05-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν.2961/2001 φορολογικού έτους 2022	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	14.000,00€	14.000,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	7.000,00€	7.000,00€
Σύνολο για καταβολή :	21.000,00€	21.000,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.